

Audience publique du 10 janvier 2007

Recours formé
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts sur le revenu des personnes physiques

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 21401 du rôle, déposée le 16 mai 2006 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., pensionné, demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 février 2006 portant rejet de ses réclamations introduites les 14 octobre 2002 et 12 octobre 2004 contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1997 à 2000, émis le 18 juillet 2002, ainsi que contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2001 et 2002, émis le 14 juillet 2004, par le bureau d'imposition Luxembourg II, section des personnes physiques ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 octobre 2006 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 21 novembre 2006 par le demandeur ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries à l'audience publique du 22 novembre 2006.

Le 6 juin 2002, le bureau d'imposition Luxembourg II de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes adressa à Monsieur ... un courrier l'informant des points sur lesquels l'administration avait envisagé de s'écarter de ses déclarations d'impôt concernant les années 1997 à 2000 sur base du § 205 (3) de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ». Le prédit bureau d'imposition précisa que le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale était « 0 », au motif que l'activité d'avocat exercée par Monsieur ... serait

une « *activité d'amateur* » exercée sans but de lucre et qui serait uniquement « *source de dépenses* ».

Par courrier du 28 juin 2002, Monsieur ... prit position en contestant la légalité des redressements opérés et en soutenant que le résultat négatif produit par son activité d'avocat devrait être inclus dans le revenu imposable.

En date du 18 juillet 2002, le bureau d'imposition émit les bulletins d'impôt relatifs aux années 1997 à 2000 à l'encontre desquelles Monsieur ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation par courrier daté du 14 octobre 2002.

Il introduisit une deuxième réclamation auprès du directeur par courrier daté du 8 octobre 2004 suite à l'émission, en date du 14 juillet 2004, des bulletins d'impôt sur le revenu concernant les années 2001 et 2002.

Le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta ces réclamations par décision du 15 février 2006, aux motifs suivants :

« Vu la requête introduite le 15 octobre 2002 par le sieur ... demeurant à L- ..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1997, 1998, 1999 et 2000, tous émis le 18 juillet 2002 ;

Vu la requête du 12 octobre 2004 dirigée par le même réclamant contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2001 et 2002, émis en date du 14 juillet 2004 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les formes et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations du 15 octobre 2002 et du 14 juillet 2004 ayant le même objet, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration, de les joindre pour y statuer par une seule et même décision ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en considération, dans la base d'imposition de chacune des années litigieuses, les pertes déclarées dans la rubrique du bénéfice résultant de l'exercice d'une profession libérale, notamment celle d'avocat ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en présence de recettes de faible envergure par rapport aux frais déclarés, le bureau d'imposition a conclu à l'absence de but de lucre et a écarté le résultat déclaré des bases d'imposition ;

Considérant que le réclamant soutient avoir exercé son activité libérale à plein temps dans le cadre d'un cabinet d'avocats établi au Grand-Duché ; qu'il fournit à cet effet un certificat du titulaire de l'étude attestant son activité dans « la fonction d'avocat à part entière » ; qu'il résulte du même écrit qu'il aurait été impossible, « en raison de l'exiguïté des locaux » d'offrir un local de travail au réclamant qui aurait accepté de l'installer à son domicile à ses propres frais ; que pendant la période où le réclamant s'est spécialisé en droit européen à l'université de Nancy, il se serait régulièrement tenu à la disposition de l'étude et aurait fourni son assistance en cas de besoin ;

Considérant que le réclamant s'oppose encore à la désignation d'activité d'amateur que le bureau d'imposition aurait conféré à son activité libérale ;

Considérant que si la terminologie employée par le bureau d'imposition peut prêter à ambiguïté et sembler impropre à l'espèce, il n'en est pas moins qu'il est nécessaire d'établir, à l'instar des activités d'amateur, si les conditions dont la loi concernant l'impôt sur le revenu fait dépendre l'imposition des bénéfices, fussent-ils positifs ou négatifs, sont remplies ; qu'à cet égard il n'appartient pas au bureau d'imposition ni d'ailleurs au directeur des contributions statuant au contentieux de mettre en doute des compétences ou de juger du professionnalisme de celui qui exerce l'activité, de tels critères n'étant pas prévus par la loi d'impôt ;

Considérant qu'en vertu de l'article 91, alinéa 1, n°1 L.I.R. le bénéfice provenant de l'exercice de l'activité professionnelle des avocats est considéré, parmi d'autres, comme bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale, pour autant que l'activité est exercée d'une façon indépendante ;

Considérant que l'article 91 L.I.R. ne fait que ranger dans une catégorie de revenus particulière le bénéfice engendré par certaines activités qui, à défaut de cette mesure, serait considéré comme bénéfice commercial ; que d'ailleurs, sauf exceptions, visées à l'article 93 L.I.R., les dispositions des articles 16 à 60 L.I.R. et concernant le bénéfice commercial, sont également applicables au bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale ; qu'ainsi, tout comme le bénéfice commercial, le bénéfice de l'exercice d'une profession libérale trouve son origine dans une activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale (article 14 n° 1 L.I.R.) ;

Considérant qu'il s'ensuit que ces quatre conditions doivent être remplies simultanément pour qu'une imposition d'un bénéfice ou d'une perte résultant de l'exercice d'une profession libérale puisse avoir lieu ;

Considérant qu'en l'espèce il ne fait pas de doute que l'activité du réclamant est exercée de façon indépendante et de manière permanente ; que la participation à la vie

économique est, partant, résumée se réaliser par la prise en charge des affaires qui lui sont dévolues par l'étude ; qu'il reste à analyser s'il y a existence d'un but de lucre ;

Considérant que suivant déclarations les pertes engendrées par l'activité libérale se sont élevées comme suit :

<i>Année d'imposition</i>	<i>Recettes déclarées</i>	<i>Frais généraux déclarés</i>	<i>Résultat net</i>
<i>1997</i>	<i>119.240 LUF</i>	<i>647.386 LUF</i>	<i>-528.146 LUF</i>
<i>1998</i>	<i>58.000 LUF</i>	<i>550.210 LUF</i>	<i>-491.410 LUF</i>
<i>1999</i>	<i>90.000 LUF</i>	<i>496.745 LUF</i>	<i>-406.745 LUF</i>
<i>2000</i>	<i>65.000 LUF</i>	<i>518.109 LUF</i>	<i>-453.109 LUF</i>
<i>2001</i>	<i>203.512 LUF</i>	<i>469.794 LUF</i>	<i>-266.282 LUF</i>
<i>2002</i>	<i>5.000 €</i>	<i>12.764,64 €</i>	<i>-7.764,64 €</i>

de sorte que pour ces seules années les frais ont dépassé les recettes de plus de 2,45 millions de francs, soit 433 pour cent ;

Considérant qu'à défaut d'autres revenus, mis à part des pertes de location de moindre importance, les pertes encourues ont régulièrement dû être épongées par la pension de retraite du réclamant dont le montant a frôlé les 3 millions de francs pour chacune des années en cause ;

Considérant que l'instruction a révélé qu'aucun résultat positif n'a été déclaré à partir de 1990, sauf pour l'année 1991 (11.550 francs) et 1993 (85.006 francs) ;

Considérant que pour qu'il y ait but de lucre, il faut que le contribuable puisse s'attendre, du moins à longue durée et en tenant compte de tous les faits et circonstances de l'espèce, à réaliser un résultat positif engendré par son activité de profession libérale ;

que ses « visées personnelles d'obtenir un gain au sens de la loi fiscale doivent être réalisables et qu'il ne suffit pas qu'elles se manifestent sous l'aspect d'efforts impropres à aboutir à un rendement économique » (cf. Conseil d'Etat du 7 mai 1958, n° 5456 du rôle) ;

Considérant que les revenus tirés de l'activité d'avocat et n'engendrant, à long terme, que des pertes, n'échappent pas à ce principe ; que les résultats sont à écarter de la base imposable lorsque l'exercice de l'activité tire son origine des aspirations et motivations personnelles de l'exerçant et non de la recherche d'un gain pécuniaire (cf. BFH du 22.04.1998 ; BStB I 1998, 663 ; BFH du 21.11.2002 ; BFH/NV 2003, 491) ;

que tel est notamment le cas si le comportement du contribuable ne peut être qualifié d'économiquement raisonnable ;

Considérant que le réclamant a exercé l'activité litigieuse dès sa mise à la retraite en tant que fonctionnaire au cours de l'année 1990 ; que c'est justement sa pension de retraite qui lui a permis de subvenir aux dépenses occasionnées par la formation et l'activité d'avocat ;

Considérant qu'en ce qui concerne le nombre des affaires traitées pour l'étude, le réclamant semble s'être confiné à un strict minimum, les modestes recettes ne correspondant,

suivant déclarations d'impôt, qu'à quelques affaires isolées (deux affaires pour 1998 et 1999 p.ex.) ; que si le titulaire d'une profession indépendante dispose d'une certaine liberté dans le choix de son travail et le nombre des heures prestées, il n'en est pas moins qu'il est pourtant inusuel de restreindre l'activité à tel point qu'il soit porté préjudice au propre intérêt économique ;

Considérant encore qu'il est fort improbable qu'une réduction des dépenses, dans le futur, ait comme effet la réalisation de bénéfices positifs ;

Considérant qu'il découle de ces éléments objectifs se rapportant au genre et à la manière dont le réclamant organise l'exercice de sa profession d'avocat, que l'expectative d'un bénéfice globale à long terme fait défaut ;

Considérant qu'il s'ensuit qu'il n'a pas pu être établi que l'activité litigieuse ait été exercée dans un but de lucre ; que dès lors les conditions pour l'imposition d'un bénéfice ou d'une perte ne sont pas remplies en l'espèce ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ;

Par ces motifs

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées ».

Monsieur ... introduisit contre cette décision directoriale de rejet un recours contentieux par requête déposée le 16 mai 2006 tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la prédite décision directoriale.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre une décision du directeur statuant sur une réclamation portée devant lui contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation.

Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

Avant d'aborder l'examen proprement dit du recours, il y a lieu de toiser le moyen du demandeur formulé dans son mémoire en réplique tendant au rejet pour cause de tardiveté du mémoire fourni pour compte de l'Etat en date du 30 octobre 2006.

Conformément aux dispositions de l'article 4 (3) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le dépôt de la requête introductive d'instance vaut signification à l'Etat. Conformément encore aux dispositions de l'article 5 (1) de la même loi, l'Etat est tenu de fournir sa réponse dans le délai de trois mois à dater de la signification de la requête introductive, soit en l'espèce au plus tard le 16 octobre

2006, compte tenu de l'interruption dudit délai pendant les vacances judiciaires, étant entendu que ce délai, conformément au point (6) du même article 5, est prévu à peine de forclusion.

Il s'ensuit que le mémoire du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 octobre 2006 est à écarter des débats pour avoir été déposé hors délai. Le mémoire en réplique fourni pour compte du demandeur est à son tour à écarter des débats, étant donné qu'il ne tire sa raison d'être que d'un mémoire en réponse valablement déposé, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

Quant au fond, le demandeur conteste la décision de rejet du directeur en ce qu'elle n'a pas fait droit à sa demande d'inclusion des revenus négatifs résultant de son activité d'avocat dans son revenu imposable.

Il fait valoir à ce titre que depuis 1990, date de sa mise en retraite en tant que fonctionnaire d'Etat, il exercerait à plein temps l'activité d'avocat. Il relève que jusqu'en 1996, le bureau d'imposition n'aurait pas contesté les pertes déclarées et les auraient compensées avec ses autres revenus.

Il précise encore qu'en 1996, il aurait rejoint l'étude de Maître ... qui en raison de sa création récente ne disposait que de peu d'affaires, ce qui expliquerait son faible revenu. Il aurait alors pris la décision en 1997 de parfaire ses connaissances en droit communautaire et en 1998 un diplôme en droit européen lui aurait été décerné par l'Université de Nancy. Durant ces études, il aurait cependant constamment été à la disposition de l'étude de Maître ..., dont en témoigneraient ses revenus professionnels.

Il admet que durant les années 1996 à 2000, il n'aurait disposé que d'un faible revenu, duquel le directeur aurait conclu que « *le requérant semble s'être confiné à un strict minimum* », ce que le demandeur assimile à une dénigration, sans rechercher la véritable raison de ce faible revenu. En procédant de cette sorte, le directeur aurait méconnu son obligation de s'informer « *avant de formuler une opinion subjective inadmissible et préjudiciable pour le contribuable* ».

Il considère également que le directeur ne pouvait conclure à un défaut d'expectative d'un bénéfice global à long terme, étant donné qu'il serait « *tout simplement impossible dans le chef du directeur de juger le comportement du requérant sans s'être dûment informé à ce sujet* ».

Il conteste par ailleurs qu'il exerce l'activité d'avocat que pour des raisons de convenance personnelle, c'est à dire pour s'assurer un meilleur statut ou une position sociale plus élevée, étant donné que son « *standing antérieur de chef d'administration étant bien supérieur à son statut actuel* ».

En ce qui concerne l'affirmation du directeur qu'il serait fort improbable qu'une réduction des dépenses, dans le futur, ait comme effet la réalisation de bénéfices positifs, il fait valoir qu'en 2005, son revenu global (sic) aurait été de 20.000 €, et qu'après déduction de ses dépenses, il aurait disposé d'un bénéfice imposable de 5.600 €. Ce résultat serait le fruit d'un travail intense non seulement en 2005, mais également durant les années précédentes, de sorte que le soupçon de « *fainéantise* » qui se serait dégagé implicitement des considérations du directeur à son adresse s'en trouverait ainsi anéanti et même contredit de façon éclatante.

Il ajoute qu'en ce qui concerne les dépenses déclarées pour les années visées par le présent recours, il serait « *prêt à en discuter avec l'administration à l'instar de ce qui se pratiquait pour les années précédant l'année 1997* ».

Le demandeur conteste en dernier lieu les dispositions légales invoquées par le directeur pour justifier le rejet de ses réclamations, dans la mesure où l'article 14 LIR concernant le bénéfice commercial ne saurait trouver application dans l'hypothèse d'un bénéfice provenant d'une profession libérale. Ce faisant, la décision directoriale violerait l'article 93 LIR. Il en conclut que le refus de compensation telle que prévue par l'article 7 LIR ne serait partant pas de droit.

Le demandeur fait grief à la décision directoriale de ne pas avoir admis, dans la base d'imposition de chacune des années litigieuses, les pertes déclarées dans la rubrique du bénéfice résultant de l'exercice d'une profession libérale, à savoir celle d'avocat.

Le directeur, pour refuser l'inclusion de ces pertes dans le revenu global imposable, se base sur l'absence d'un but de lucre dans le chef du demandeur en se référant à ce titre à l'article 14 LIR.

L'article 91, alinéa 1, n°1 LIR dispose que « *est considéré comme bénéfice provenant d'une profession libérale le revenu net provenant des activités ci-après désignées, [parmi lesquelles figurent celles d'avocat] lorsque ces activités sont exercées d'une façon indépendante* ».

C'est à bon droit que le directeur a retenu que l'article 91 LIR ne fait que ranger dans une catégorie de revenus particulière le bénéfice engendré par certaines activités qui, à défaut de cette mesure, serait considéré comme bénéfice commercial, et que les dispositions des articles 16 à 60 LIR concernant le bénéfice commercial sont applicables, en vertu de l'article 93 LIR, au bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale pour autant qu'elles soient compatibles avec les conditions d'exercice de la profession libérale.

Le directeur se réfère ensuite à l'article 14 n°1 LIR pour retenir que l'exercice d'une profession libérale doit correspondre à la recherche d'un but de lucre.

S'il est vrai que l'article 14 LIR qui définit le bénéfice commercial comme trouvant son origine dans une activité indépendante, à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, n'est pas expressément applicable au bénéfice provenant d'une profession libérale, néanmoins force est de retenir que sous l'intitulé « *bénéfices* » figurent 3 catégories de revenus, à savoir celle de bénéfice commercial, le bénéfice agricole et forestier ainsi que le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale. Pour ces trois catégories d'activités, la loi emploie uniformément le terme de bénéfice, qui suggère nécessairement un but de lucre. En effet, ce critère constitue le point commun de toutes activités génératrices de revenus imposables et permet de les distinguer d'activités semblables qui relèvent d'une simple gestion du patrimoine privé ou du mode de vie, qui restent en dehors du champ d'application de l'impôt sur le revenu. Ainsi, les dépenses faites sous ce point de vue et en rapport avec une telle activité, ne sont pas déductibles et elles ne sont pas considérées comme perte au sens de l'article 7 LIR. Dès lors, et au-delà du libellé des textes, l'exercice d'une profession libérale implique nécessairement la recherche d'un gain. C'est par conséquent à bon droit que le directeur a tenu compte de cette réalité matérielle.

Pour contester l'existence d'un but de lucre dans le chef du demandeur, en se basant sur les chiffres résultant des déclarations d'impôt concernant les années litigieuses, à savoir les années d'imposition 1997 à 2002, le directeur relève que pour ces années les frais ont dépassé les recettes de plus de 2,45 millions de francs, soit 433 pour cent. C'est donc cette disproportion manifeste entre les frais généraux substantiels (3,2 millions de francs) et les modestes recettes récoltées par le demandeur (740.000 francs) qui ont amené le directeur à mettre en doute le but de lucre du demandeur. Le directeur relève encore que pour les années 1990 à 1996, aucun résultat positif n'a été déclaré, sauf pour l'année 1991 un bénéfice de 11.550 francs et pour l'année 1993 un bénéfice de 85.006 francs.

Il est cependant constant que des pertes chroniques, à elles seules, sont insuffisantes pour enlever le but de lucre à une profession libérale. S'il est ainsi bien vrai que la perspective d'un résultat global positif n'est pas impérative, néanmoins faut-il que le contribuable procède à la recherche d'un gain pécuniaire, recherche qui s'exprime dans un comportement économiquement raisonnable, c'est-à-dire que les expectatives du contribuable doivent être réalisables et surtout qu'il doit déployer les efforts nécessaires et proportionnés propres à aboutir à un rendement économique. Dans l'hypothèse où la recherche d'un tel gain fait défaut, il y a lieu de présumer que l'activité répond uniquement aux aspirations et motivations personnelles du contribuable. S'y ajoute que si le contribuable dispose d'autres revenus qui lui permettent de subvenir à ses besoins personnels, l'exercice d'une profession libérale, qui ne fait qu'accumuler des dettes, correspond *a priori* à la satisfaction d'aspirations personnelles.

En l'espèce, il est constant que le demandeur a exercé l'activité d'avocat à partir du jour de sa mise en retraite au courant de l'année 1990 et que c'est justement sa pension de retraite qui lui a permis de subvenir à ses besoins et aux dépenses occasionnées par ses formations et activité d'avocat. Il résulte encore des faits de l'espèce, que le demandeur n'a réalisé qu'un faible bénéfice en 1991 et en 1993, que les recettes réalisées pour toutes les autres années sont extrêmement modestes, qu'en 1998 et 1999, il n'avait à traiter que deux affaires, de sorte qu'au vu des pertes accumulées et en raison des dépenses élevées faites dans l'intérêt de son activité, au vu de son âge et de sa faible clientèle, le tribunal arrive à la conclusion que l'activité d'avocat exercée par le demandeur correspond à des aspirations personnelles.

Force est encore au tribunal de constater que le demandeur, dans son recours, s'est contenté de contester tout simplement les conclusions retenues par le directeur et de soutenir qu'il s'agirait de vagues suppositions qui ne seraient basées sur aucun fait concret, alors que tel n'est pas le cas, le directeur s'étant basé sur des chiffres concrets fournis par le demandeur. Il aurait appartenu au demandeur de documenter concrètement les efforts déployés par lui pour leurs imprégner le caractère d'activité effectuée dans un but de lucre. Même si à l'heure actuelle, il semble que le demandeur dégage un bénéfice de ses activités, on ne saurait en déduire que son comportement antérieur tendait aux mêmes fins, sinon que le comportement actuel a été déclenché par l'attitude du bureau d'imposition.

En effet, comme l'activité doit avoir été exercée dans un but de lucre – comme exposé ci-avant - celui-ci doit se dégager des circonstances dans lesquelles l'activité s'est déroulée et ne dépend pas de l'intention du contribuable ou d'autres mérites, tels que louables qu'ils soient, notamment de prendre fait et cause pour les pauvres, ce qui justifierait son faible revenu, mais cette intention n'est cependant pas susceptible de justifier les dépenses sans

relation avec les recettes. Il n'appartient pas non plus au directeur de se renseigner sur les intentions du demandeur, mais il appartient à ce dernier de soumettre au directeur des éléments tangibles, voire une explication en droit ou en fait, susceptible d'énervier l'argumentation juridique du directeur, de sorte que le tribunal, confronté à un dossier non autrement instruit sur ce point, ne peut que constater que le motif de refus du directeur n'a pas été utilement combattu, le demandeur n'ayant tout simplement pas pris position y relativement, mais s'étant contenté de soutenir qu'il était impossible au directeur de juger son comportement « *sans s'être dûment informé à ce sujet* », de manière à ne pas avoir mis le tribunal en mesure d'engager utilement un quelconque débat afférent quant à la réalité et au quantum des prestations effectuées par le demandeur.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation du demandeur et le recours dirigé à son recours est à rejeter pour être non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

met les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 10 janvier 2007 par :

Mme Lamesch, premier juge,
Mme Thomé, juge,
M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lamesch